



## تقويم الأداء المستدام المستند على لوحة قيادة التكاليف : دراسة نظرية

أ.د. كرار عبد الله عزيز

Karrar Abdulellah Azeez

جامعة الكوفة/ كلية الإدارة والاقتصاد

Faculty of Administration and  
Economics/University of Kufa

[Karara.alkhaldy@uokufa.edu.iq](mailto:Karara.alkhaldy@uokufa.edu.iq)

الباحثة افراح عبد الهادي عبود

Afrach Abdel Hadi Abboud

جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد

Faculty of Administration and  
Economics/University of Kufa

### المستخلص

أسهم ظهور أفكار التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في إعادة النظر بمفهوم الأداء، فقيام التنمية المستدامة بالعمل على خلق مبدأ التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في تحقيق الأهداف التي تربط بين الوحدة الاقتصادية وسوق العمل. جاء هدف البحث لإبراز قدرة لوحة قيادة التكاليف في تقويم الاداء المستدام للوحدات الاقتصادية، كونها تعتمد على مجموعة من المؤشرات المهمة والمعلومات الأساسية المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية والتي تسمح بشكل أساسي لاتخاذ القرارات الرشيدة وتحقيق الأهداف وفي اطار التنمية المستدامة. اعتمد البحث الاسلوب التحليلي للدراسات السابقة لتسليط الضوء على تقنية لوحة القيادة للتكاليف وتطبيقاتها والمنافع المتحققة منها للوصول الى دورها في قياس الاداء المستدام للوحدات الاقتصادية، توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها تساهم تقنية لوحة القيادة للتكاليف في تحقيق متطلبات الاستدامة والوصول الى الاداء المستدام لتمييز الوحدات الاقتصادية وعلية تم التوصية بضرورة تطبيق الوحدات الاقتصادية تقنية لوحة القيادة للتكاليف والاستفادة من وفورات الكلف التي توفرها .

**الكلمات المفتاحية :** الأداء المستدام ، التنمية المستدامة ، لوحة قيادة التكاليف، ادارة التكاليف.

## Evaluating sustainable performance based on a cost dashboard: a theoretical study

### Abstract

The emergence of ideas of sustainable development and social responsibility of economic entities contributed to reconsider the concept of performance.



Sustainable development works to create the principle of balance between the economic, environmental and social dimensions in achieving the goals to link the economic entities and market. The goal of the research is to highlight the ability of the cost dashboard in evaluating the sustainable performance of economic entities, as it relies on a set of important indicators and basic information related to the activity of the economic unit, which essentially allows for making rational decisions and achieving goals within the framework of sustainable development. The research adopted the analytical method of previous studies to shed light on the cost dashboard technology, its applications, and the benefits achieved from it to reach its role in measuring the sustainable performance of economic units. The paper provide a set of conclusions, the most important is the cost dashboard technique contributes to achieving sustainability requirements and reaching sustainable performance to distinguish economic units. Accordingly, it was recommended that economic entities should apply the cost dashboard technique and benefit from the cost savings.

**Keywords:** sustainable performance, sustainable development, cost dashboard, cost management.

#### المقدمة

تواجه الوحدات الاقتصادية العديد من الضغوط والتحديات الداخلية والخارجية المؤثرة على بقائها وقدرتها على الاستمرار والمنافسة وفرض وجودها في سوق العمل الذي يتسم بعدم الاستقرار، إضافة إلى أن ندرة الموارد البشرية والإمكانات المادية تساهم في تعزيز المنافسة. لذا بات من الضروري تمييز الموارد البشرية باعتبارها المورد الأساسي والجوهري للوحدة الاقتصادية. لذا فإن قياس الأداء يعتبر امراً مطلوباً على مستوى كل النشاطات، بما فيها الموارد البشرية التي تحتاج إلى متابعة وتقييم لأداء العاملين بشكل مستمر، لأجل اتخاذ القرارات بما يتوافق مع تحسين أدائهم وتحفيزهم لتحقيق



الكفاءة والفاعلية في الاداء وصولا الى الاداء المستدام. وعليه بدأت الوحدات الاقتصادية تبحث عن تقنيات حديثة لإدارة تكاليفها وتوفر بيانات للإدارات بشكل أكثر دقة العمليات الانتاجية، وتساعدهم باتخاذ القرارات في الوقت المناسب لإجراء التصحيح المناسب في حال حدوث انحرافات مع تحديد الأسباب والآثار الناتجة عن تلك الانحرافات، بالإضافة إلى إمكانية وضع حلول مستقبلية مبنية على قراءة جيدة للواقع الحالي ولهذا تم اللجوء إلى لوحات قيادة التكاليف لاحتوائها على كل تلك الميزات الضرورية. كما توفر لوحة القيادة للتكاليف نظرة شاملة عن موقف الوحدة الاقتصادية ومدى نجاح إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال النتائج المتحققة والتي تظهر في لوحة القيادة من خلال المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف، وذلك بهدف مراقبة الاداء والعمل على تصحيحها بهدف الوصول للأداء المستدام في الوحدات الاقتصادية.

### المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

#### أولاً: منهجية البحث

##### 1- مشكلة البحث:

تجلت مشكلة البحث على إن اعتماد الوحدات الاقتصادية على الأساليب الإدارية التقليدية في تقييم الاداء لم يعد كافيًا لا عطاء صورته متكاملة وشاملة عن أداء الوحدة الاقتصادية ، فهذه الأساليب لم تعد قادرة على توفير مؤشرات تمكنها من تقييم أدائها على المدى القصير والطويل على وفق احتياجاتها للاستراتيجية المطبقة وإعطاء صورة شاملة عن الأداء ، بالإضافة الى عدم اهتمام ادارات الوحدات الاقتصادية للتحقق من كفاءة وفاعلية أدائها وفق المنظور المستدام للتأكد من تقييم المستوى المتحقق هل يمكن قبوله وماهي المعالجات المطلوبة لتحسينه ، مما أدى إلى ضرورة البحث لاستخدام تقنيات معاصرة تساعد في تقييم الاداء المستدام ، وفي ضوء ذلك تم طرح التساؤل الآتي:

هل يساهم استعمال لوحة القيادة للتكاليف في تقييم الأداء المستدام من حيث التخطيط والرقابة وتحسين الأداء؟

##### 2- اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

- عرض مدخل مفاهيمي للوحة القيادة للتكاليف باعتبارها إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تساهم في تقييم الاداء الشامل وذلك لاعتمادها على مؤشرات الاستدامة.



- دراسة وتحليل المرتكزات المعرفية لتقويم الأداء المستدام.
- تحليل الدراسات ذات الصلة للوحة القيادة للتكاليف ومنافع المتحققة لتحسين الأداء المستدام للوحدات الاقتصادية.

### 3- أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من المنفعة التي يقدمها في حل المشاكل الحقيقية في البيئة الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك من قلة الدراسات العراقية على وجه الخصوص التي تناولت موضوع تأثير المحاسبة عن التكاليف البيئية والاجتماعية في تقويم الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية، تتجلى أهمية البحث من خلال الآتي:

- 1- يسلط الضوء على الأداء المستدام الذي يساعد على ترشيد سياسة الاختيار والتعيين والحكم على سلامتها فهي التي توفر الشخص المناسب والذي عمله بنجاح.
- 2- يسلط الضوء على لوحة القيادة والتي تحقق الاستفادة المثلى في إدارة الموارد البشرية من أجل الوصول إلى الأداء الأمثل للوحدات الاقتصادية.

### 4- منهج البحث:

اعتمد البحث المنهج التحليلي لدراسة متغيرات البحث وتحديد العوامل المشتركة بين الأداء المستدام ولوحة قيادة التكاليف.

ثانياً: الدراسات السابقة

### 1- دراسة (Alkasim (2017) بعنوان: The mediating effect of cost leadership on the relationship between market penetration, market development, and firm performance

الهدف الرئيسي من هذا البحث هو فحص المواءمة الاستراتيجية ومنظور التنفيذ للتصنيع القائم على الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة في نيجيريا. اثبتت الدراسة التطابق الاستراتيجي بين استراتيجية نمو الوحدة الاقتصادية والاستراتيجية التنافسية والأداء.

وتشير نتائج هذا البحث الى ان استراتيجية اختراق السوق واستراتيجية تطوير السوق تؤثر بشكل كبير على أداء الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة القائمة على التصنيع في نيجيريا.



## 2- دراسة كريم والسعيد (2018) بعنوان نظام لوحات القيادة الحديث ودوره في تقييم الأداء

### المستدام

يهدف البحث الى تبيان مدى أهمية ادماج ابعاد التنمية المستدامة في أنظمة قياس الأداء عموماً ونظام لوحات القيادة خصوصاً. تم التوصل الى عدة نتائج أهمها : اتضح ان التنمية المستدامة في استراتيجيتها لا تعتمد على الأدوات الحديثة خاصة تلك التي تعتمد على المؤشرات الغير مالية ، مثل لوحات القيادة المدمجة لمبادئ التنمية المستدامة.

## 3- دراسة Hhary & Mboma(2020) بعنوان

### The Effects of Cost Leadership Strategy on Performance of Pharmaceutical Industry: A Case of Zenufa Laboratories (T) Limited

يهدف البحث الى تحديد اثر استراتيجية قيادة التكلفة على أداء الوحدات الاقتصادية للأدوية وتكشف النتائج ان استراتيجية قيادة التكلفة كان لها تأثير إيجابي على الأداء في الوحدات الاقتصادية للأدوية مع وجود مؤشر جيد على ان الزيادة في استراتيجيات قيادة التكلفة تحسن الأداء في الوحدات الاقتصادية للأدوية.

## 4- دراسة الكنائي (2021) بعنوان : تقويم الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية

يهدف البحث الى دراسة وبيان مدى تأثير المحاسبة عن التكاليف البيئية والاجتماعية في تقويم الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية . تم التوصل الى عدة نتائج أهمها : لم يتم القياس والتقييم والافصاح عن التكاليف الاجتماعية والبيئية كتكاليف منفصلة عن التكاليف الأخرى في القوائم المالي.

### المبحث الثاني: مدخل نظري للإداء المستدام ولوحة القيادة للتكاليف

#### أولاً: مفهوم الأداء المستدام The concept of sustainable performance

يسهم ظهور أفكار التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في إعادة النظر بمفهوم الأداء المستدام فقيام التنمية المستدامة بالعمل على خلق مبدأ التوازن بين الابعاد الاقتصادية والابعاد البيئية والابعاد الاجتماعية في تحقيق الأهداف المالية والاهداف الاجتماعية والبيئية التي تربط بين الوحدة الاقتصادية والمكان الذي تنشط فيه تلك الوحدة. فالإداء يعد البنية الرئيسية في تركيب الوحدات الاقتصادية وهو العنصر الذي تتطور به الوحدة الاقتصادية او تنتكس، لذلك يحظى مفهوم



الأداء بنصيب كبير من الاهتمام والتحليل والتخصيص في الدراسات الإدارية وخاصة المواضيع المرتبطة بالموارد البشرية. وهناك اختلاف حول مفهوم الأداء ناتج من تعدد وتنوع المعايير والمقاييس التي تتبعها الوحدات الاقتصادية في قياس وتقويم الأداء المستدام، وبالرغم من تنوع وتعدد هذه المفاهيم فإن معظم الكُتاب والباحثون يُعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحرز به الوحدة الاقتصادية في تحقيق الأهداف (الكناني ، 2022: 69). و الأداء المالي لا يكفي للحكم على أداء الوحدة الاقتصادية ،فخلال القرن العشرين توسع مفهوم الأداء ليشمل ابعاد التنمية المستدامة واقترح تسميته بالأداء الشامل او المستدام، وقد ظهر هذا المفهوم لأول مره في أوروبا مع ظهور مفهوم التنمية المستدامة (كريم والسعيد ، 2018 : 4) . وإن الأداء المستدام للوحدات الاقتصادية يركز بشكل رئيسي على الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للتنمية المستدامة ، فعملية التقرير عن الأداء المستدام تبدأ من قياس الركائز الرئيسة الثلاثة للأداء المستدام وهي الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. إذ إن اتجاهات الوحدات الاقتصادية تنصب في مصلحة أصحاب المصالح المختلفة والتي هي بازدياد ، ويمتد الأداء للوحدة الاقتصادية ليشمل ليس فقط الجانب المالي ولكن القضايا الاجتماعية والبيئية أيضا ، فالأداء الشامل للوحدة الاقتصادي يسمى أداء الوحدة الاقتصادية المستدام وتشمل عناصر قياس الأداء المالي والأداء الاجتماعي والأداء البيئي(كاظم واخرون ، 2023 : 7).وتعد عملية تقييم الاداء المرحلة الأخيرة والمهمة من مراحل العملية الإدارية خلال الفترة محل القياس ، وهي تعبر عن الحكم والنتيجة النهائية للنشاط خلال فترة معينة ، حيث يتم قياس الأداء الفعلي للأنشطة والعمليات المختلفة التي تم القيام بها أو التي ما زالت تتم أثناء مرحلة تنفيذ الاستراتيجية، ثم مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأهداف الإستراتيجية المحددة من قبل ، وذلك للتحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي بالأداء المخطط والكشف عن أي انحرافات في التنفيذ ، وبعد ذلك يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاج هذه الانحرافات (أبو قمر، 2009: 22).

### ثانيا : اهداف الأداء المستدام The goals of sustainable performance

يتم تلخيص اهداف الأداء المستدام والتي من ابرزها التفوق على المنافسين وتحسين الأداء المستدام بشكل دوري ويشير(بوعافيه ، 2017 : 6) الى مجموعة اهداف وكالاتي :

- تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية .
- استخدام النتائج في اعداد معايير قياسيها للأداء.



- تقييم أداء العاملين من قبل المدراء من ناحية شخصية العامل وسلوكه وكفاءته.

### ثالثاً: ابعاد الأداء المستدام The dimensions of sustainable performance

يعد العنصر الأساس في الأداء المستدام هو الخط الثلاثي (TBL) ويطلق عليها الركائز الثلاث للاستدامة لأنها تساعد في قياس وتقييم الأداء المستدام للوحدة الاقتصادية يقاس الأداء المستدام بالاعتماد على الخط الثلاثي وهي البعد الاجتماعي ، والبعد الاقتصادي ، والبعد البيئي. انها توفر معلومات مفيدة لصانعي القرار، والابعاد كالاتي: (عبد المهدي، 2023: 52) ، (ابوحسين وصالح ، 2017: 59)

#### 1- البعد الاقتصادي

يتمثل الأداء الاقتصادي في الوفورات التي حققتها الوحدة الاقتصادية نتيجة تعظيم نتائج اعمالها مع خفض مستوى استعمال مواردها ، يتم تمثيل هذا الأداء في خمسة مجالات رئيسية (المرونة ، والتمويل، والجودة، والموثوقية، والاستجابة، وتلبية احتياجات الزبائن ) ويعبر عن مستوى القيمة المضافة التي يتم اضافتها بواسطة مشروع او وحدة معينه او وظيفة او عملية. ويعرف بأنه القدرة على توليد تدفق نقدي كافٍ في أي وقت لضمان السيولة وعائد ثابت طويل الاجل ، ويعمل البعد الاقتصادي على تحقيق عدد من الاهداف:

- المساواة في توزيع الموارد وتتمثل في جعل الوصول الى الموارد والمنتجات بين جميع الافراد في المجتمع اقرب الى المساواة التي تساعد على تحفيز النمو الاقتصادي والتنمية
- الاستعمال الرشيد والعقلاني للموارد الاقتصادية
- تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك وجعلها أكثر استدامة ( استهلاك اخضر، تكنولوجيات نظيفة)

#### 2- البعد الاجتماعي

يشير الى مدى تحقيق الرضا عند افراد المنظمة على اختلاف مستوياتهم لان رضا العاملين يعتبر مؤشر على وفاء الافراد لوحدتهم الاقتصادية وتظهر اهمية هذا الدور في ان الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا ركزت الوحدة الاقتصادية على تحقيق الجانب الاقتصادي، واهملت الاجتماعي للموارد البشرية، وكما نعلم ان جودة الإدارة في الوحدة الاقتصادية ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لذا ينصح بإعطاء اهمية اساسية للمناخ



الاجتماعي الداخلي للوحدة الاقتصادية. ويركز البعد الاجتماعي على تحقيق جملة من الأهداف المهمة المتمثلة بالاتي :

- أ- إعادة توجيه الموارد وإعادة تخصيصها لضمان تلبية الاحتياجات البشرية الأساسية مثل المياه والرعاية الصحية لان هذا التطور يهدف الى تحسين الرفاهية الاجتماعية.
- ب- تحقيق العدالة الاجتماعية في ان تكون فرص التعليم والتنمية متساوية للجميع ولا تستثنى أي فئة من الاعتبارات فئوية او مصلحة.
- ت- مشاركة مجتمعية سواء في عملية توزيع الفرص وتقاسم الموارد او في صنع القرارات من خلال مستويات متعددة ومع العديد من الواجهات التي تمثل طيف المجتمع.

### 3- البعد البيئي

تظهر مؤشرات الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية من خلال تأثير تلك الوحدات على النظم البيئية الطبيعية وتساعد على تحديد اهم التأثيرات البيئية. فضلا عن جعل الأسعار معقولة مما يؤدي الى اشباع رغبات وحاجات الافراد ورفع مستوى المعيشة وتقليل استهلاك الموارد وترشيدها لضمان استمراريتهما للأجيال القادمة. تساهم الوحدات الاقتصادية في الحفاظ على سلامة البيئة الحيوية من خلال تقليل استهلاك الموارد وتقليل توليد المخلفات والتلوث واثارها على النظم البيئية والمياه والأراضي والهواء ، وهذه المساهمة لها اثار إيجابية على أداء الوحدة الاقتصادية والمحافظة على سمعتها وتحسين استعمال المواد الخام والمياه والطاقة ومنع التعرض للغرامات من خلال إمكانية إعادة تدوير المنتج والمنتجات الصديقة للبيئة. يعمل البعد البيئي للأداء المستدام على تحقيق مجموعة من الأهداف :

- أ- ترشيد واستغلال جميع الموارد وتحديد أولويات الاستعمالات المختلفة.
- ب- الحفاظ على التوازن بين الموارد المتاحة والاحتياجات الأساسية.
- ت- اختيار الوسائل التقنية ذات الهدر المحدود .

### رابعاً: مفهوم لوحة القيادة للتكاليف The concept of costs dashboard

يستخدم مصطلح لوحة القيادة لوصف النظام الذي يصور البيانات المفيدة لصنع القرار ،وتهدف لوحات القيادة الى توفير المعلومات الضرورية لمستخدميها ، ولذلك يتم تلخيص البيانات الموجودة في لوحات القيادة باستخدام المخططات والجداول وأجهزة القياس لتحقيق اكبر مستوى من فهمها لدى



مستخدمي القرارات (Janes & et al, 2013:17). ويتم استخدام لوحات القيادة بشكل متزايد من قبل الوحدات الاقتصادية لمعالجة المعلومات المعقدة وتصورها ولتقليل تعقيد البيانات لأغراض التخطيط واعداد التقارير وتمثل مهمتها الرئيسية في تجميع المعلومات لاتخاذ قرارات سريعة واكثر ذكاء (Dokur & et al., 2022:1). اذ يتم تقديم معلومات مختلفة بشكل مكثف ، ويتألف من عدة تقارير ورسوم بيانية وجدول من قاعدة بيانات منظمة من اجل إدارة اكثر سرعة ووضوحا وفعالية ، وتجدر الإشارة الى ان لوحة القيادة تهدف الى ان تكون فعالة في اظهار البيانات الملخصة بطريقة تفاعلية وادراكية وبديهية ممكنة كما ان لوحة القيادة تشمل مؤشرات الأداء التي تسمح بالوصول الى اداء جيد في ما يتم تحليله بالإضافة الى ذلك يجب ان يعتمد انشاء لوحة القيادة على افتراض سهولة تحديث المعلومات لان قاعدة البيانات هي مدخلات لأنظمة ديناميكية وتتغير باستمرار . ويمكن ان يؤدي تطوير لوحة القيادة الى تعزيز طريقة تحليل تساعد المديرين على فهم نتائج ما تتم دراسته ومراقبته بسرعة وبشكل حدسي ودقيق لاستخراج معلومات مختلفة عند تصميم لوحة القيادة بشكل صحيح كونها أداة مهمة في صنع القرار ، وتساعده على مراقبة أداء الأنشطة والتأكد ان الوحدة الاقتصادية حققت أهدافها وتقييم هذه النتائج في اتخاذ القرارات المناسبة (Taborda, 2022: 14-15) (& Tessele). وان لوحة القيادة هي مشابهة لعدادات السيارات كونها تمكن المتخصصين والمشرفين التشغيليين من مراقبة الاحداث والتصرف بشأنها عند حدوثها ، اذ تعرض لوحات القيادة البيانات التفصيلية في الوقت المناسب حيث يحتاج المستخدمون الى عرضها عادةً بشكل يومي ، وتعرض نتائج الأداء بشكل مرئي باستخدام المخططات او الجداول (Eckevson, 2011: 12).

#### خامساً: منافع لوحة القيادة للتكاليف **The advantages of costs dashboard**

تستخدم الوحدات الاقتصادية التي تنفذ لوحة قيادة التكاليف العديد من الأنشطة مثل التنبؤ الدقيق بالطلب والتقدم التكنولوجي والاستعانة بمصادر خارجية ، تؤكد لوحة القيادة للتكاليف على ان الوحدات الاقتصادية يمكن ان تكسب ميزة تنافسية من خلال تحقيق تكلفة منخفضة داخل الصناعة ، تتبع الوحدات الاقتصادية استراتيجية لوحة القيادة للتكاليف عندما لا يولي العملاء أهمية كبيرة للعلامة التجارية وان لوحة القيادة للتكاليف قد تؤدي الى ابتكار العمليات في الوحدة الاقتصادية (Hilman&Kaliappen, 2014:135) ويمكن تطبيق لوحة قيادة التكاليف بعدة خطوات كالتالي (Taborda&Tessele, 2022:9) ، (Hhary&Mboma, 2020:139):



- التخطيط وصنع القرار وإدارة التكاليف تولد معلومات مهمة لصنع القرار ضمن منهج عمل لوحة القيادة.
- البيانات الناتجة عن إدارة التكاليف للوحة القيادة ضرورية لتوفير أساس فعال وعادل لتحديد العمليات غير الفعالة والكفاءة .
- تتطلب قيادة التكاليف للوحة القيادة من صانع القرار داخل الوحدة الاقتصادية تحليل التكلفة الفعالة التي تتطلبها الوحدة الاقتصادية في معالجة البضائع من خلال الاستمرار في الحفاظ على قاعدة التكلفة المنخفضة التي كانت محددًا رئيسيًا لاستراتيجية قيادة التكلفة .
- لكي تكون قيادة التكلفة ناجحة داخل الوحدة الاقتصادية، يجب ان يكون لهذه الوحدة الاقتصادية حصة سوقية كبيرة وتصبح هذه الاستراتيجية اليه دفاعية ضد منافس الوحدة الاقتصادية في المنافسة الشديدة في السوق التي تؤدي الى أداء عالٍ للوحدة الاقتصادية .

**سادساً : متطلبات تحقيق لوحة القيادة للتكاليف The requirements of costs dashboard**  
تكون نتائج لوحات القيادة للتكاليف مبررة الاستخدام في تحسين أداء الموارد والوحدة الاقتصادية ككل ، لا بد من ان تتوفر فيها مجموعة من المتطلبات تجعلها أداة فعالة طيلة الوقت (أبو حسين وصالح ، 2017: 20)، ومن الواضح ان استراتيجية لوحة القيادة للتكاليف لها توجه داخلي ومع ذلك يجب ان يكون العمل بدلا من التكلفة نقطة البداية للوحة القيادة للتكاليف ويمكن ان تلعب الثقافة التنظيمية دورا مهما في تشكيل سلوك الوحدة الاقتصادية (Datta,2010:47). وتتمثل هذه المتطلبات في ما يلي:  
(أبو حسين وصالح ، 2017: 21) (Tanwar,2013: 12) (Hhary&Mboma,2020:139)

- 1- الاهتمام بعوامل النجاح الذهبية (تكلفة – جودة – كفاءة ) : تعتبر تكلفة الحصول على المعلومات الدقيقة بسرعة ذات تكلفة عالية الا اذا كانت القيمة المضافة لها تعمل على تحسين العمليات والأداء بصورة كبيرة عندها تتغاضى الإدارة عن تلك التكلفة نظرا للعائد المترتب على استثمارها.
- 2- ذات علاقة بمجال العمل : يجب ان تعرض لوحة القيادة للتكاليف تمثيلا بيانيا يظهر جميع المكونات المرتبطة بتحقيق النتيجة .
- 3- منشطة من طرف جميع العوامل : يعني ان لم تكن البيانات مقترنة بشروحات تساعدنا في اتخاذ القرارات المناسبة في اللحظة المناسبة ، فلا فائدة منها ويجب ان تكون لوحات القيادة للتكاليف



مرفقة بمخططات المهام وبشروحات مناسبة تشرح اتجاه التغيير وتساعدنا في معرفة مكان ظهور المنحنى وكيف يمكن تحسينه وحله جذريا.

4- ذات مؤشرات محدودة : يفضل الا تحتوي على اكثر من (15) مؤشرا حتى لا تفقد أهميتها لان كثرت المؤشرات تشتت انتباه المسؤولين والعاملين المعنيين بمتابعة لوحة قيادة التكاليف وبالتالي تصعب العملية.

### المبحث الثالث:

**الجانب التحليلي لعرض الادبيات ذات الصلة بالأداء المستدام وعلاقته بلوحة قيادة التكاليف**  
تعتبر منهجية عمل الأداء المستدام ضرورية لاستمرارية الوحدات الاقتصادية في ظل المنافسة القوية لسوق العمل مما يولد ضغط على إدارة الوحدة الاقتصادية للاستفادة من المتطلبات الأساسية والمنافع لغرض تحقيق رضا الزبون وتقليل الأثار البيئية. لذا اهتم البحث بدراسة وتحليل دراسات ذات الصلة بلوحة قيادة التكاليف ودورها بتحقيق الأداء المستدام، الاتي تحليل لاهم الدراسات السابقة

#### جدول (1) تحليل الآراء الباحثين لمدخلات لوحة قيادة التكاليف

المشاكل او الاجراءات المتوقعة	المنافع المتحققة	مؤشرات لوحة قيادة التكاليف المعتمدة	الدراسة
نقص في نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه، عدم الاخذ بنتائج المؤشرات المعتمدة ، عدم وجود نظام معلوماتي فعال ، لوحة القيادة المستعملة ليست ذات طابع تحليلي .	-أداة للاتصال، بث المعلومة، مراقبة القرارات الاستراتيجية، ترقية المشروع ، ربط لغة الأشياء بلغة الأموال ، الانتقال من المجرى الى الملموس	الربحية ، مستوى النشاط ، جودة الخدمة تحديد أسس العمليات	دراسة عبد الحفيظ ، 2008-83-92
زيادة مسؤولية المديرين عن العمل المنجز ، الجودة العالية لعرض المعلومات الى مختلف الجهات ، زيادة درجة اثبات القرارات .	تحسين عمل فريق الإدارة تسليم المعلومات الدقيقة التي تم الحصول عليها من خلال لوحة القيادة ، استخدام المعايير المناسبة لتقييم اتجاهات التحليل المحددة	التكاليف المتوقعة ، هامش الربح ، التكلفة المباشرة ، تكاليف الجودة	دراسة Briclu & et al.,2015: 86-87
توفير اجراءات لتحسين الاداء من خلال متغيرات متعددة ، استخدام النمذجة مع المعادلات البنائية ، الاعتماد على نموذج تحليل المسار ، تقديم معلومات مفيدة وقيمة عن أداء الوحدة الاقتصادية.	تحسين أداء الوحدات في اتخاذ القرارات المناسبة ، جمع المعلومات الضرورية من قبل المدراء ، تشكيل النتائج المحققة التي تم جمعها في الجداول ، تحقيق	مؤشر المطابقة ، مؤشر المقارنة ، مؤشر المطابقة المعيارية	دراسة Asma & Iarbi,2021: 18-24



	الأهداف التي تم تتبعها بكفاءة وفعالية		
دراسة عماد ، 2022 :794- 805	مقاييس المكونات الفنية للمنتج ، العملية الانتاجية ، التخلص من المخلفات ، قياس تكاليف الحيازة	أداة فعالة لسير أنشطة الوحدة ، توفير البيانات ، توفير المعلومات في قياس تحقيق الأهداف ، اتخاذ الخطوات التصحيحية	متابعة النشاط اليومي للعمل ، تحسين مستوى الأداء البيئي ،خلق علاقة إيجابية بين لوحة القيادة والأداء البيئي ، خلق علاقة إيجابية بين لوحة القيادة والعمليات التشغيلية.
دراسة Al-Eas &Al- Ghabban,2023 5-15	أساس النشاط (الكفاءة) ، مستوى الجودة ، قياس الأرباح ، مستوى الأخطاء المتكررة	تركز على استخدام الموارد ، أداة لتصميم بيئة استراتيجية ، يعتمد على تقديرات بسيطة للوقت ، استخدام المعلومات لتحقيق الأهداف	تساهم في خفض التكاليف ، تساعد في التخطيط للإنتاج ، تحسين استراتيجية قيادة التكلفة ، الاعتماد على الوقت في توزيع تكلفة الموارد.

اعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات اعلاه.

## جدول (2) تحليل الآراء الباحثين لمخرجات لوحة قيادة التكاليف

الدراسة	مؤشرات لوحة قيادة	اجراءات ادارة الوحدة الاقتصادية	مخرجات لوحة قيادة التكاليف
دراسة عبد الحفيظ ، 2008 -83-92	الربحية ، مستوى النشاط ، جودة الخدمة تحديد أسس العمليات	الاستغلال الأمثل للطاقة ودمج الانشطة الفرعية مع الرئيسية.	- تساعد التصحيحات في متابعة الأهداف الاستراتيجية . - اتخاذ قرارات ذات طابع عملياتي. - تحفيز العاملين لتحقيق الكفاءة العالية.
دراسة Briclu & et al.,2015: 86- 87	التكاليف المتوقعة ، هامش الربح ، التكلفة المباشرة ، تكاليف الجودة	التركيز على عمليات إعادة التدوير واستخدام المنتجات بعد انتهاء عمرها الافتراضي كونها توفر وفورات طويلة الأجل.	- قليل تكاليف الإنتاج . - الوصول الى كمية التخصيص والاستخدام الفعال للموارد تقليل النفايات في الإنتاج. - تحقيق التكلفة المستهدفة في نهاية عملية الإنتاج.
دراسة Asma & Iarbi,2021: 18- 24	مؤشر المطابقة ، مؤشر المقارنة ، مؤشر المطابقة المعيارية	إزالة الموارد والانشطة والتقنيات غير المنتجة	- تحقق تقييم الأداء داخل الوحدة الاقتصادية . - تعكس مستويات الأداء المحققة.



<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها .</li> <li>- تعزيز نظام المعلومات المتاح .</li> </ul>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- ترشيد استخدام الطاقة .</li> <li>- تخفيض التلوث .</li> <li>- تخفيض التكاليف .</li> <li>- إعادة تدوير المخلفات .</li> <li>- توفير أسلوب فعال للرقابة على أنشطة الوحدة الاقتصادية لتحديد الانحرافات وتصحيحها .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الاعتماد على الطاقة النظيفة ,</li> <li>- إعادة استخدام الأجزاء الصالحة من منتجات النفايات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مقاييس المكونات الفنية للمنتج ،</li> <li>العملية الانتاجية ،</li> <li>التخلص من المخلفات، قياس تكاليف الحيازة</li> </ul>	دراسة عماد ، 2022: 794 - 805
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تحسين استراتيجية قيادة التكاليف .</li> <li>- تحديد الطاقة غير المستخدمة .</li> <li>- تعزيز الوضع التنافسي.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تطوير عمليات الابتكار والتصاميم وفق التكنولوجيا الحديثة واستخدام الكفاء للموارد.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>أساس النشاط (الكفاءة) ،</li> <li>مستوى الجودة،</li> <li>قياس الأرباح ،</li> <li>مستوى الأخطاء المتكررة</li> </ul>	دراسة Al-Eas & Al-Ghabban, 2023 5-15

اعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات أعلاه

وفقا للتحليل أعلاه ، تمثل نقاط القوة لدى الوحدة الاقتصادية العوامل الداخلية التي تحسن القيام بها وتميزها عن منافسيها. تخضع نقاط القوة لسيطرة الوحدة الاقتصادية وتمنحها القدرة على تحقيق النجاح والحفاظ عليه. قد تشمل نقاط القوة العروض الفريدة لمنتجات الوحدة الاقتصادية او الخبرة الخاصة او ثقافة الوحدة الاقتصادية المبتكرة او الصورة الذهنية الرائجة للعلامة التجارية. على الجانب الاخر ، ويتضح من النتائج النظرية المتحققة هناك فرص عديدة تخلقها تقنية لوحة قيادة التكاليف , أهمها تخفيض التكاليف الإنتاجية والاعتماد على أعاده الاستخدام للأجزاء الصالحة من المنتجات بعد التخلص منها من قبل الزبائن أو إعادة تدوير الأجزاء التالفة إلى مواد أولية, وتخفيض النفايات والغازات البيئية الضارة وبالتالي امكانية تحقيق الاداء المستدام. بالإضافة الى ذلك تسليط الضوء على المؤشرات المستدامة للوحة قيادة التكاليف مثل مؤشر كفاءة العمليات الإنتاجية ، مؤشر مستوى الربحية ، مؤشر الجودة ، مؤشر الحصة السوقية، مؤشر التكاليف البيئية ، مؤشر الاجزاء المستدامة للمنتجات، وغيرها.



## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

- 1- امكانية تحسين الحصة السوقية نتيجة ارتفاع حجم المبيعات للوحدة الاقتصادية التي تتبنى تطبيق التقنيات الكفوية الحديثة.
- 2- وجود فرص لانخفاض تكاليف تدريب وتأهيل العاملين لتراجع عدد الأفراد غير متدربين نتيجة استمرار الوحدات الاقتصادية بتبني التقنيات الحديثة لإدارة تكاليفها ، مما يعكس انفتاح الوحدة الاقتصادية أكثر في مجال الإدارة، بالإضافة إلى أن تراجع التكاليف وزيادة أرباح الوحدة الاقتصادية.
- 3- تحقيق دليل استرشادي لإجراءات العمل يساعد في تقليل عدد حوادث العمل مؤشر لالتزام الوحدة الاقتصادية بمعايير الصحة والسلامة المهنية.
- 4- الوعي والإدراك بضرورة المساهمة في حماية البيئة ويتبين ذلك من خلال ارتفاع النشاط البيئي للوحدات الاقتصادية.

### ثانياً: التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات السابقة والتي تم التوصل إليها البحث يمكن تحديد اهم التوصيات التي ترى الباحثة انها ضرورية :
- 1- ضرورة الاستفادة من التجارب العالمية في مجال إدماج مبادئ التنمية المستدامة في إستراتيجية الوحدة الاقتصادية أو في مجال إعداد تقارير التنمية المستدامة المستعملة في عرض تكاليف الأداء البيئي والاجتماعي.
  - 2- ينبغي توظيف الأدوات الحديثة لمراقبة اداء الوحدة الاقتصادية من خلال قياس وتقييم الأداء الشامل، للحصول على نتائج اكثر شمولية ودقة ، خاصة فيما يتعلق بلوحات القيادة الخاصة بالوحدة الاقتصادية. بالإضافة إلى التحكم في التكاليف البيئية والاجتماعية من خلال اعتماد تقنيات تهتم بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية.
  - 3- ضرورة الالتزام وتكثيف عناصر أنشطة الوحدات الاقتصادية على وفق متطلبات الاستدامة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية والاهتمام أكثر بالجانب الاجتماعي، كالاستماع لانشغالات العمال، التكوين المستمر، المشاركة في القرارات الاستراتيجية، التحفيز الاداري.



4- الاهتمام أكثر بالبحث والتطوير في مجال تخفيض التلوث البيئي لغرض المشاركة في حماية البيئة وعدم الإضرار بالمجتمع.

### المصادر

#### المصادر العربية

- 1- أبو حسين ، وصالح، نسرين محمد.(2017). " اثر لوحة القيادة في تحسين أداء الموارد البشرية " رسالة ماجستير، كلية الاعمال ، جامعة عمان العربية
- 2- بوعافية ، مريم. (2017). " دور لوحة القيادة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية " رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
- 3- عبد الحفيظ ، دحية.(2008). "نظره حول لوحة القيادة في البنوك العمومية التجارية الجزائرية " مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي ، العدد 5
- 4- عبد المهدي، الهام عبد الحسين. (2023). " استعمال خارطة تدفق القيمة الخضراء لتعزيز الأداء المستدام في المؤسسات التعليمية ". رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة
- 5- عماد، هذا هدية.(2022). "مساهمة لوحة القيادة في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية "مختبر تقييم سياسات التنمية الجزائر، جامعة تلمسان، مجلد 18، العدد 2
- 6- كاظم ، حسين ثامر وعباس ، رحيم عبيد وحميد، نور قاسم. (2023). " توظيف لوحة القيادة المستدامة في قياس وتقييم الأداء المستدام في الشركات الصناعية "، بحث غير منشور، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بابل
- 7- كريم ، خلف الله والسعيد ، بريكة . (2018). "نظام لوحات القيادة الحديث ودوره في تقييم الأداء المستدام"، مجلة العلوم الإنسانية الجامعة ام البواقي، المجلد 5، العدد 2
- 8- الكناي. (2022). تقويم الاداء المستدام للوحدة الاقتصادية. مجلة الريادة للمال والاعمال، 67-83.

#### المصادر الأجنبية



- 1- Al-Eas, S. W. I., & Al-Ghabban, T. S. M. (2022). The use of Activity Based Cost Time Drivine (TDABC) and its role in implementing the cost leadership strategy. Specialusis Ugdymas, 1(43), 6339-6354.
- 2- Briciu, S., Căpușneanu, S. O. R. I. N. E. L., Topor, D., Barbu, C. R. I. S. T. I. A. N., & Bobescu-Țepeș, A. (2015). Performance Analysis of an entity from construction sector using Dashboard. Annals-Economy Series, 6, 74-83.
- 3- Datta, Y. (2010). A critique of Porter's cost leadership and differentiation strategies. Chinese Business Review, 9(4), 37.
- 4- Hhary, E. J., & Mboma, L. M. (2020). The Effects of Cost Leadership Strategy on Performance of Pharmaceutical Industry: A Case of Zenufa Laboratories (T) Limited. International Journal of Research and Analytical Reviews, 7(3), 136-149.
- 5- Hilman, H., & Kaliappen, N. (2014). Do cost leadership strategy and process innovation influence the performance of Malaysia hotel industry?. Asian Social Science, 10(10), 134.
- 6- Janes, A., Sillitti, A., & Succi, G. (2013). Effective dashboard design. Cutter IT journal, 26(1), 17-24.
- 7- Taborda, M., & Tessele, V. (2022). APLICAÇÃO DE DASHBOARD PARA ANÁLISE DE CUSTOS. RECIMA21-Revista Científica Multidisciplinar-ISSN 2675-6218, 3(1), e3112332-e3112332.
- 8- Tanwar, R. (2013). Porter's generic competitive strategies. Journal of business and management, 15(1), 11-17.